TD N° 5 : CONTENTIEUX FISCAL : LA FRAUDE FISCALE :

1°) Monsieur X n'a pas déclaré à l'administration fiscale une partie infime de ses revenus, à savoir la somme de 100€. Est-ce une fraude fiscale ?

La déclaration des éléments de l'assiette est inexacte, le montant communiquè est insuffisant. Il s'agit donc d'une insuffisance de déclaration portant sur l'assiette de l'impot. Il faut déterminer si l'insuffisance de déclaration de Monsieur X constitue une fraude fiscale ou non (problème de qualification). Le régime de l'insuffisance de déclaration est régi par l'article 1729 CGI et suivants. Si Monsieur X a agi de manière délibérée, il s'agit bien d'une fraude fiscale, sinon il s'agit d'une erreur involontaire de la part de Monsieur X ce qui change la nature des pénalités.

S'agit-il d'un manquement délibéré ? Certes, le contribuable ne peut ignorer l'insuffisance qui lui est reprochée : nul n'est censé ignorer la loi. L'appréciation subjective du manquement délibéré peut fonder un manquement délibéré mais l'inspecteur départemental (art L 80 E LPF) devra alors en rapporter la preuve car en l'absence de motivation, sa décision et les sanctions prévues sont annulables. (art 195 A LPF) De plus, l'appréciation objective permet d'écarter la fraude fiscale. Il n'y a pas manquement délibéré, l'insuffisance de déclaration est isolée et la somme non déclarée faible. (D Adm 13-N-1223 n°4s) La présomption du caractère involontaire des insuffisances sauf preuve contraire permet aussi d'écarter la fraude fiscale si l'administration ne parvient pas à rapporter la preuve du caractère délibéré du manquement et des manoeuvres frauduleuses par l'administration fiscale.

S'agit-il de manoeuvres frauduleuses ? Si l'insuffisance de déclaration a pour effet de réduire la matière imposable, il peut s'agir d'une erreur excusable, omission involontaire ou au contraire d'une fraude fiscale. Dans ce dernier cas, l'insuffisance est le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner une apparence sincère à des déclarations en réalité inexactes. L'intention d'éluder tout ou partie de l'impot est un élément décisif dans la caractérisation de la fraude. (D. Adm. 13-N-1223 n.15). Il appartient à l'administration fiscale d'en établir la preuve.

Dans le présent cas, l'absence d'élément tangible sur l'intention de frauder de M.X, la présomption du caractère involontaire de l'insuffisance et la difficulté de la preuve permettent à Monsieur X d'échapper aux sanctions pour fraude fiscale.

2°) Monsieur X est dirigeant d'entreprise. Il déduit régulièrement ses dépenses personnelles de dirigeant de la déclaration de ses charges déductibles. Est-ce une fraude fiscale ?

Il s'agit de nouveau d'un problème de qualification. Monsieur X déduit de son impot sur les sociétés le montant de ses dépenses personnelles de dirigeant au titre des charges déductibles. Or, seules les dépenses professionnelles engagées dans l'intéret de la société (tenues vestimentaires par ex) le sont, à l'exclusion des dépenses somptuaires en particulier (art 39.4 CGI) ou celles excessives sans intéret pour la société.

Monsieur X n'est pas censé l'ignorer mais continue à pratiquer ces déductions de manière récurrente en faisant passer les frais pour des charges déductibles dans le seul but de réduire le montant de son imposition. Cette pratique est répétitive et les montants déduits semblent importants. Il agit de manière délibérée au sens de la décision administrative 13-N-1223 et commet des manoeuvres frauduleuses puisqu'il commet un acte délibéré dans le but d'échapper à une partie de son imposition. L'insuffisance de déclaration n'est pas une erreur excusable puisque les actes sont conscients et volontaires, qu'ils visent à donner une apparence sincère à la déclaration en faisant passer des frais non déductibles pour déductibles dans le but de réduire le montant imposable. L'intention de Monsieur X est manifeste et l'Administration n'aura aucun mal au vu des éléments à prouver la fraude fiscale. Elle devra veiller à motiver sa décision pour que les sanctions ne soient pas annulées par un tribunal.

3°) Monsieur X a omis de déclarer certains revenus qu'il perçoit de l'étranger. Monsieur X est poursuivi pour fraude fiscale, il oppose le fait qu'il n'avait pas à déclarer ses revenus car il réside aussi aux Etats-Unis. Cette attitude constitue t'elle une **fraude fiscale** ?

Monsieur X qui est domicilié à l'étranger n'a pas déclaré ses revenus de l'étranger. Est-il passible de fraude fiscale pour défaut de déclaration de ces revenus ?

Il s'agit d'un problème de territorialité de l'impot. Seuls les "non-résidents" au sens fiscal sont imposés sur leurs revenus de source française uniquement. Pour savoir si Monsieur X commet une fraude fiscale, il faut déterminer s'il a sa résidence fiscale en France auquel cas il est imposable sur la totalité de ses revenus par l'Administration française indépendamment de la source de ces revenus et de leur lieu de provenance le cas échéant.

Monsieur X se comporte comme non-résident puisqu'il déclare uniquement ses revenus français à l'administration fiscale française. Il ne réside pas en France à titre principal et n'y a pas établi son foyer familial. Toutefois, l'énoncé ne dit pas s'il exerce son activité professionnelle principale en France (moitié du temps et des revenus mondiaux), s'il vit en France plus de 183 jours par an ou y dispose du centre de ses intérets économiques (investissements, siège social de société, lieu d'activité professionnelle...) auquel cas il aurait sa résidence fiscale en France et y serait redevable de l'impot sur le revenu pour l'ensemble de ses revenus y compris de l'étranger. De meme, s'il était agent de l'Etat exerçant ses fonctions ou chargé de mission dans un pays étranger non soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de ses revenus, il serait imposable en France sur l'ensemble de ses revenus y compris de l'étranger.

En l'espèce, nous ne disposons pas d'éléments suffisants pour savoir si Monsieur X peut etre considéré comme résident fiscal français. L'administration devra prouver en tout état de cause que Monsieur X était au courant de la situation et a cherché à se soustraire au paiement d'une partie de son impot notamment au regard du montant de ce dernier, du comportement habituel de Monsieur X au regard du paiement de son impot. Elle peut par exemple chercher à prouver que Monsieur X s'est installé à l'étranger dans l'unique but d'échapper son impot en France.

En tout état de cause, la situation est cependant complexe et Monsieur X semble de bonne foi. Il peut bénéficier de la présomption d'insuffisance involontaire de déclaration sauf preuve contraire (art 195 A LPF) en plaidant l'erreur involontaire pour échapper aux sanctions pour fraude fiscale.

4°) Monsieur X doit beaucoup d'argent à l'Administration fiscale car il n'a pas payé ses impôts de ces dernières années. Il risque la saisie. Afin d'échapper à l'action des créanciers, il utilise tous ses biens afin d'acheter un bien immobilier en indivision avec ses deux fils, qui sont de connivence. Il espère ainsi se mettre hors d'atteinte des foudres de l'Administration. L'Administration a-t-elle un recours contre Monsieur X ?

Pour échapper à la saisie de ses biens en raison d'une importante dette fiscale dont il ne souhaite pas s'acquitter, un contribuable procède à un achat immobilier en indivision avec ses fils qui sont de connivence. L'achat en indivision lui permettrait en principe de rendre le bien insaisissable par application des articles 815-17 et 1873-15 c.civ. Mais, l'application littérale des textes détourne la loi des objectifs assignés par le législateur, la protection de co-indivisaires.

L'intentionnalité de Monsieur X est primordiale, tout autant que celle de ses fils. La question se pose de savoir si en l'absence de menace de saisie, il aurait acheté le bien en indivision pour qualifier l'abus de droit par fraude à la loi. Or, il est fort probable que non. Monsieur X est coupable d'un abus de droit par fraude à la loi et ses fils de complicité d'abus de droit. Il a détourné l'esprit des textes et a recherché l'application littérale des règles d'insaisissibilité dans l'unique but de se soustraire au paiement de l'impot. Ses fils ont connaissance de la dette fiscale de leur père et de ses manoeuvres frauduleuses. Ils ont agi de manière délibérée pour aider leur père et sont complices de son infraction. Les fils sont complices de cette infraction : ils sont au courant de la fraude et ont agi de manière délibérée pour aider leur père. (cass crim 4/8/1992 : est complice d'une fraude fiscale toute personne qui en permet la réalisation, art 1778 CGI)

En la matière, l'administration fiscale dispose d'un pouvoir général de répression des abus de droit. Elle peut écarter comme inopposables les actes passés par le contribuable qui recherche le bénéfice d'une application littérale de la loi à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur lorsque ces actes n'ont été inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales qui pèseraient sur lui s'il ne les avait pas passés, eu égard à sa situation et ses activités. L'indivision est inopposable à l'administration fiscale, meme par les co-indivisaires complices de l'abus de droit. L'administration fiscale pourra requalifier l'opération litigieuse dont le but était d'éviter la saisie de Monsieur X (Conseil d'Etat, 20/7/2007). Elle peut également demander le partage de l'indivision par voie judiciaire pour procéder à la saisie.

5°) Monsieur X est exploitant d'un restaurant pour lequel il tient une comptabilité occulte. Il est aujourd'hui poursuivi par l'Administration pour fraude fiscale. Son système de défense consiste à dire qu'il a simplement commis une erreur et qu'il ne savait pas qu'il fallait déclarer certains éléments dans sa comptabilité. Ce système de défense peut-il prospérer ? Comment l'Administration fiscale peut-elle prouver la fraude ?

Monsieur X a commis une omission d'écriture sur les livres comptables obligatoires et tient une comptabilité parallèle occulte. Il est poursuivi pour fraude par l'administration fiscale. Le problème qui se pose est celui de la preuve de la mauvaise foi de Monsieur X par l'administration car la matérialité des faits est établie au vu des éléments dont l'administration dispose.

L'administration doit rapporter la preuve de manoeuvres frauduleuses ou du manquement délibéré de Monsieur X à ses obligations comptables dans le cadre de son activité professionnelle et son intention de frauder. (art 195 A LPF) L'administration fiscale peut en outre s'appuyer sur le montant des sommes dissimulées qui permet à Monsieur X de minorer son impot pour établir ensuite la preuve de ses intentions et le caractère répétitif de la pratique(CE 27/9/91, n° 64005). D'après l'article 1743 CGI se rend coupable d'omission d'écritures comptables obligatoires : « Quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer, ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre journal et au livre d'inventaire, ou dans les documents qui en tiennent lieu … »Si l'administration poursuit Monsieur X pour fraude fiscale c'est qu'elle dispose déjà d'éléments à charge, qu'elle a noté des incohérences importantes entre la comptabilité de Monsieur X par recoupements avec les factures fournisseurs, les informations bancaires de Monsieur X. Dans les faits, Monsieur X a bien omis de passer ces écritures (élément légal) et les livres comptables ne comportent pas de trace de certaines opérations qui sont mentionnées dans sa comptabilité occulte (élément matériel). Ce fondement permet de qualifier la fraude fiscale sans qu'il soit besoin d'établir la preuve matérielle de la comptabilité occulte. Il devient alors difficile pour Monsieur X d'invoquer l'erreur involontaire et en tant que professionnel d'invoquer l'ignorance de la loi s'agissant d'obligations comptables dans le cadre de son activité commerciale. La matérialité des faits est donc établie. De plus, au cas où l'administration a effectivement mis à jour la comptabilité occulte de Monsieur X, cette découverte fait tomber la présomption d'exactitude de sa comptabilité qui perd son caractère probant. L'administration peut procéder à une évaluation d'office des bases d'imposition (art 74 LPF) avec majoration de 150 % des impots éludés (art 1730 CGI), indépendamment des indemnités de retard de l'article 1727 CGI. Si la mauvaise foi reste difficile à caractériser (difficulté à prouver l'élément intentionnel), il faut que l'administration garde la preuve qu'elle a bien notifié à Monsieur X le caractère frauduleux de sa pratique en lui rappelant le contenu de son obligation comptable de commerçant. Si Monsieur X récidive (nouvelle dissimulation de recettes, comptabilité occulte), la sanction n'en sera que plus lourde (délit aggravé, art 1774 CGI) et la preuve de la mauvaise foi plus aisée.

6°) Monsieur X est fortement soupçonné de fraude fiscale par l'Administration. Une fois les preuves nécessaires réunies, l'Administration envisage de porter plainte. Le Procureur de la République a d'ailleurs pris les devant et a requis l'ouverture d'une information a l'encontre de Monsieur X. Cette procédure est elle régulière ?

Il s'agit de déterminer si la procédure du dépot de plainte pour fraude fiscale est régulièrement mise en oeuvre. Dans le cas d'espèce, l'administration fiscale qui dispose d'éléments probants de la fraude fiscale a saisi le Procureur de la République qui a ouvert une information à l'encontre du contribuable. Or, ce n'est pas le Procureur de la République qui doit déclencher la Procédure, la Direction Générale des Finances Publiques doit saisir la Commission des Infractions Fiscales pour avis. Ce n'est qu'après avis conforme de cette Commission que la Direction Départementale des Finances Publiques pourra déposer une plainte au Procureur de la République du Tribunal correction du lieu dans le ressort duquel l'impot doit etre acquitté. Cette Commission n'a pas été saisie, il s'agit donc d'un vice de procédure qui rend le recours irrecevable.

En outre, au terme de l'article L 16 B LPF, l'administration dispose d'un droit de perquisition en tout lieu pour obtenir des informations sur un contribuable soupçonné de fraude fiscale (impots directs et TVA) mais sur autorisation préalable du juge des libertés et de la détention ou un juge délégué par ce dernier du TGI du lieu à visiter. La délivrance d'une telle ordonnance constitue un préalable rendu obligatoire par la loi 2000-516 du 15 juin 2000 sur la protection de la présomption d'innocence et les droits des victimes. En cas de vice manifeste de procédure ou de défaut de controle effectif des pièces produites par l'administration pour obtenir l'autorisation de perquisition, le recours est irrecevable pour irrégularité de la procédure.

7°) **L'Administration fiscale dépose une plainte contre Monsieur X car celui-ci a manifestement omis de déclarer ses impôts sur le revenu. L'avis de la Commission des infractions fiscales entérine cette décision. Monsieur le Procureur de la République est-il tenu de donner suite à la plainte ?**

Si en droit commun le Procureur de la République dispose de l'opportunité des poursuites discrétionnairement, il en va autrement en matière de contributions directes où l'opportunité des poursuites revient à la Commission des Infractions fiscales. Lorsque son avis est favorable, le Procureur de la République est lié par sa décision. En pratique, on imagine mal le Procureur de la République abandonner les poursuites lorsque des éléments probants auraient été retenus à charge du contribuable. Toutefois, l'action est forclose dans les 3 ans suivant les agissements frauduleux et le Procureur de la République peut ne pas poursuivre si l'action est prescrite.

Le Juge pénal, s'il soupçonne d'autres fraudes par exemple concernant la société de Monsieur X, peut il examiner ces faits ?

L'avis émis par la CIF ayant caractère réel et non personnel, le ministère public peut poursuivre le ou les auteurs des faits ayant justifié sa saisine ainsi que leurs complices sans etre lié par le fait que la CIF ait rendu un avis favorable seulement à l'encontre de certaines personnes concernées. Rien ne fait obstacle à ce que le juge pénal puisse examiner d'autres fraudes de la société de Monsieur X.

L'administration fiscale peut-elle se constituer partie civile ?

L'administration des impôts peut effectivement se constituer partie civile sur le fondement de l'article L. 232 du LPF qui stipule : *Lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnés au code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile.* Il est donc nécessaire qu'elle ait au préalable saisi le Parquet qui a ouvert une enquete préliminaire. Cette plainte est dans le champ de compétence ratione materiae de l'administration fiscale. (droits, taxes, redevances, impositions de toute nature)

8°) Suite à examen de sa situation fiscale personnelle, Monsieur X est poursuivi pour fraude fiscale. L'audience devant le Juge pénal se déroule demain et l'avocat de Monsieur X souhaite soulever à cette occasion l'irrégularité de la procédure de vérification. Ce système de défense vous paraît il efficace ?

Ce système de défense peut etre efficace car l'administration est tenu lors de cet examen

contradictoire de respecter les droits de la défense du contribuable en suivant un formalisme rigoureux particulièrement contraignant pour l'administration fiscale. L'article 16 LPF prévoit que l'inspecteur des impots en charge de la vérification adresse au contribuable un formulaire 2172 (demande de justification) assorti d'un délai de réponse de 2 mois pour justifier toutes les sommes non identifiées ou injustifiées. L'article 16 A LPF précise que si les réponses apportées par le contribuable ne sont pas satisfaisantes, ce formulaire est de nouveau adressé au contribuable avec un délai de réponse d'un mois. Le vérificateur devant préciser les points sur lesquels la justification apparait insuffisante pour complément par des éléments probants. L'administration doit en outre en communiquer les résultats au contribuable avec une proposition de rectification (art 69 LPF) afin qu'il puisse préparer sa défense. De plus, la Commission des Infractions fiscales semble ne pas avoir été saisie ce qui constitue un autre vice de procédure rendant le recours irrecevable en l'état.

9°) <u>**Sur le thème de la responsabilité de l'Etat**</u> : Monsieur X a du payer pour l'année 2007, 10 000€ d'impôts sur le revenu alors qu'il n'en devait que 1000€. L'Administration a en effet commis une erreur dans le calcul de l'impôt. Monsieur X peut il engager la responsabilité de l'Administration ? Si oui comment ?

Il s'agit d'une erreur dans le calcul de l'impot de Monsieur X qui a eu pour effet le paiement d'un impot sur le revenu 10 fois plus impot que celui réellement du.

La responsabilité de l'Etat pour faute de l'administration fiscale peut-elle etre mise en cause ? Quelle est la procédure ?

<u>**Du point de vue de la responsabilité de l'Etat :**</u>

Depuis l'arret Compagnie générale des tramways (CE 21/2/13), la responsabilité pour faute de l'Etat peut etre mise en cause en matière fiscale. L'arret Société industrielle St Ouen (CE 11/7/84) prévoit l'indemnisation du préjudice direct du fait de l'action de la puissance publique. Les conditions à réunir sont les suivantes :

- l'existence d'une faute de l'Administration (fait de la puissance publique)
- un dommage certain, direct, spécial pour le contribuable qui justifie l'indemnisation (réparation)
- un lien de causalité entre les deux (imputabilité)

Dans le cas qui nous intéresse, la faute de l'Administration est une erreur de calcul de l'impot (faute de l'administration) ayant eu pour conséquence une imposition 10 fois supérieure au montant réellement du et ne concerne que Monsieur X (caractère spécial du dommage). Le dommage est certain : il ne peut disposer de la somme indument perçue comme il l'entend, perd le bénéfice des intérets, ne peut procéder à un achat nécessaire en raison de l'immobilisation de la somme...c'est un fait. Le dommage est direct : il résulte de l'erreur de calcul de l'administration. Le dommage est spécial : il touche uniquement Monsieur X sur l'ensemble des contribuables. Le dommage résulte Monsieur X n'a pas pu utiliser les 9000 € indument perçus par l'administration. L'ensemble des dommages résultant de la dépossession de cette somme générée par la faute de l'administration fiscale est indemnisable. Par exemple, si Monsieur X avait besoin de changer son véhicule ce qu'il n'a pu faire du fait qu'il n'a pu disposer de la somme comme il l'entendait, ce dommage est indemnisable puisqu'il existe un lien de causalité entre la faute de l'administration fiscale et le préjudice subi par Monsieur X.

<u>**Du point de vue de la procédure :**</u>

Il est important de suivre la procédure établie par l'arret Crasnier (CE 23/10/1998). Une demande préalable d'indemnisation doit etre adressée au Ministère de l'Economie et des Finances dans les 4 ans de l'année suivant le paiement de l'impot préjudiciable. La demande précise la faute imputable aux services fiscaux, évalue les dommages-interets réclamés pour le préjudice.

Si la requete aboutit favorablement, Monsieur X est indemnisé. En cas de refus d'indemniser ou de silence gardé pendant 2 mois (refus implicite), la décision peut etre attaquée devant les

tribunaux. S'agissant d'une erreur portant sur l'assiette d'un impot direct (impot sur le revenu), le juge compétent pour trancher le litige est le juge administratif sauf mise en jeu de la responsabilité personnelle de l'agent en charge du calcul (recours judiciaire).

La faute de l'administration fiscale peut donner lieu à un recours en responsabilité de l'Etat puisque Monsieur X subit un dommage certain, direct et spécial. Il doit d'abord déposer une demande en indemnisation au Ministre de l'Economie et des Finances dans les 4 ans suivant le paiement de l'impot litigieux en précisant la faute imputable aux services fiscaux, évaluant les dommages-intérets réclamés pour le préjudice. Ce n'est qu'en cas de refus d'indemnisation qu'il pourra former une requete devant le tribunal administratif sauf à rechercher la responsabilité personnelle de l'agent en charge du calcul devant le tribunal de grande instance.